



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Confrontación entre el régimen de salarios y actividades profesionales respecto a su capacidad contributiva.

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: Jocelyn Sánchez Vélez

Tutor: Mtro. José Padilla Hernández

Ciudad de México, a 19 de enero de 2018.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Contenido

Introducción.....	3
Problema científico.....	6
Objetivo general.....	6
Hipótesis científica.....	6
Objetivos específicos.....	6
Palabras clave.....	7
Capítulo I	
Nociones generales de la carga tributaria en México.....	8
Obligación tributaria y sujetos implicados.....	8
Principios constitucionales en materia tributaria.....	11
Capacidad contributiva en el caso de salarios y prestación de servicios profesionales....	14
Capítulo II	
Ingresos por salarios.....	19
Elementos esenciales en la gravación de ingresos por salarios.....	19
Ingresos gravables.....	20
Ingresos que se asimilan a salarios.....	21
Ingresos no gravables.....	24
Ingresos exentos.....	24
Retención mensual.....	29
Impuesto anual.....	34

Capítulo III

Ingresos por la prestación de servicios profesionales.....	36
Elementos esenciales en la gravación de ingresos por servicios profesionales.....	36
Ingresos gravables.....	37
Deducciones autorizadas.....	40
Impuesto mensual.....	42
Impuesto anual.....	43
Conclusiones.....	44
Referencias.....	49

Introducción

Hoy en día resulta esencial conocer a fondo nuestra legislación fiscal para poder tener certeza jurídica a la hora de cumplir con nuestro deber como ciudadanos de contribuir al gasto público, como lo marca nuestra ley suprema, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es por eso que he decidido realizar una investigación que permita estudiar más detalladamente el entorno fiscal de las personas físicas, y en particular de los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios y por honorarios profesionales.

El presente trabajo tiene como finalidad exponer los puntos esenciales en la gravación de ingresos por salarios y por la prestación de servicios profesionales independientes, que a través de la realización de un análisis impositivo en la determinación de su base gravable, se pueda observar la capacidad contributiva de estos dos contribuyentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Esta investigación va enfocada a aquellos contribuyentes que tributen bajo alguno de estos regímenes, los profesionistas inmersos en el campo fiscal, así como aquellas personas en general que se interesen por conocer del mundo de los asalariados y los contribuyentes que obtienen ingresos por honorarios profesionales.

Para el desarrollo de este trabajo, se estudiaron los Capítulos I y II del Título IV de la LISR vigente, la legislación civil y laboral en términos de conocer un poco respecto a estos

contribuyentes y los autores que a lo largo del tiempo se han interesado y han abierto camino en el ámbito fiscal para el estudio de la capacidad contributiva que tienen estos dos regímenes fiscales conforme a la ley.

Para alcanzar los objetivos y la hipótesis planteada de esta investigación, se utilizaron diversos métodos de interpretación jurídica a la ley, así como el análisis de las diversas jurisprudencias relativas al tema y el profundo estudio de la situación actual hoy en día referente a la capacidad económica de éstos contribuyentes.

Así, primeramente he decidido abordar en el capítulo I de esta tesina, cómo es que nace la obligación tributaria y los sujetos implicados en el cumplimiento de la ley, para conocer el porqué de la imposición tributaria en nuestro país y quiénes están obligados a contribuir al gasto público. También consideré importante para el desarrollo de mi trabajo, precisar sobre los principios constitucionales que rigen la contribución al gasto público y como último tema de este primer capítulo, el análisis de la capacidad contributiva para el caso de los contribuyentes por salarios y por actividades profesionales.

En el segundo capítulo me remito ya en específico al régimen por la obtención de ingresos por un servicio personal subordinado, exponiendo los elementos esenciales que constituyen la base para poder establecer la carga impositiva a las personas que obtengan ingresos de los señalados, así como el desglose de los puntos que conforme a ley se consideran para la determinación de su base gravable que permita al finalizar el establecer mi opinión personal respecto a éste régimen y su capacidad contributiva.

En el tercer capítulo desarrollo el campo de los prestadores de servicios profesionales, igualmente los elementos esenciales claves para la gravación de sus ingresos y aquellos conceptos que la legislación fiscal marca para el cálculo de su impuesto sobre la renta.

Con este trabajo se pretende dar una opinión respecto a los contribuyentes del impuesto sobre la renta en materia de salarios y servicios profesionales y cómo es que el legislador mide su capacidad contributiva, y por qué consideró establecer para cada uno de ellos los elementos que le permitan llegar a la determinación de su base gravable.

Al finalizar la lectura de esta investigación se pretende otorgar al lector se forje una opinión personal respecto a lo que muestra la legislación fiscal aplicable, así como a lo que expresa su servidora y autora de este trabajo.

Problema científico

Objetivo general

Establecer una crítica respecto de la capacidad contributiva entre el régimen de los asalariados y el de las personas físicas con actividades profesionales, comparando a través de un análisis impositivo la determinación de su base gravable.

Hipótesis

Si la necesidad de contribuir al gasto público en México, se fundamenta en los principios constitucionales establecidos en nuestra Ley Suprema, en función de qué varía la capacidad contributiva entre los regímenes de asalariados y servicios profesionales, y bajo qué razones el legislador consideró la creación de cada elemento esencial para llegar a su respectiva base gravable.

Objetivos específicos

- Identificar los principios constitucionales en materia tributaria.
- Examinar los elementos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el cálculo del impuesto del régimen de los asalariados y los servicios profesionales.

- Analizar la capacidad contributiva de éstos regímenes de acuerdo a la determinación de su base gravable.

Palabras clave

Capacidad contributiva

Asalariados

Servicios profesionales independientes

Capítulo I

Nociones generales de la carga tributaria en México

Obligación tributaria y sujetos implicados

En esencia, el nacimiento de la obligación tributaria surge como consecuencia de que el Estado obtenga los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público. Y debe estar debidamente fundamentada en ley. Así, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), establece como deber de los ciudadanos contribuir al gasto público, y expresa en su artículo 31 fracción IV que,

Son obligaciones de los mexicanos:

... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Es aquí, en el ordenamiento legal supremo de nuestro país, donde se encuentra el origen de las contribuciones que establecen cargas a los particulares, con el fin de recaudar y hacer frente a las necesidades de la Nación.

(Fernández Martínez, 1998) nos dice que “la causa de la obligación contributiva o tributaria proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del Jus imperium que le es propio, determina qué hechos o situaciones de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones” (p. 225).

La obligación tributaria “constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición” (Jarach, 1943, pág. 18).

Por tanto, para que exista la obligación tributaria, se debe conjugar la relación de los dos entes que participan en ella, los cuales son el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente).

(Calvo Ortega, 2007) menciona que “es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo” (p. 165).

Así, se entiende que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es la persona física o moral obligada al pago del impuesto cuando se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista en la ley correspondiente a la contribución a la que se haga referencia.

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria se encuentra implícito en el mismo artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos mencionado con anterioridad, donde se establece que son sujetos activos:

- La Federación.
- Los estados y Ciudad de México.
- Los municipios.

Para los mexicanos como contribuyentes nos resulta indispensable el hecho no sólo de aportar al gasto público para obtener servicios de seguridad pública, acceso a la salud, derecho a la educación y cubrir las necesidades colectivas en general, sino efectivamente conocer si dicha

contribución que se hace al Estado se ocupa en lo que se plantea de acuerdo al Presupuesto de Egresos de la Federación.

En nuestra CPEUM, encontramos en su artículo 73 fracción VII como facultad del Congreso de la Unión, el imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto. Y en su artículo 74 fracción IV como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, “aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.”

En 1998, Fernández Martínez dijo:

No debe regularse únicamente lo relativo a la forma y términos en que debemos contribuir, sino también deben regularse y definirse claramente las facultades de los órganos del Estado, encargados de establecer o crear las contribuciones respectivas, señalándoles el marco legal dentro del cual deben ejercitarse sus atribuciones, en cuanto a la recaudación, fiscalización y vigilancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales (p. 92).

Es importante recordar que es nuestra labor también como ciudadanos que después de contribuir a las necesidades del Estado, se verifique y se ponga especial atención en que se estén logrando las finalidades para las cuales se planteó determinada recaudación fiscal y si se están destinando nuestros recursos hacia una mejor estabilidad del país, pues con la correcta vigilancia y colaboración ciudadana se conseguirá una mejor regulación también de parte de los habitantes hacia la autoridad fiscal.

Principios constitucionales en materia tributaria

Del estudio del nacimiento de la obligación tributaria manifestado anteriormente, encontramos en el fundamento de la contribución al gasto público, los principios constitucionales siguientes:

Principio de legalidad.

A este principio corresponde el tenor de que para que exista una contribución que establezca carga a los particulares, ésta debe encontrarse debidamente fundamentada en ley.

El autor (Carrasco Iriarte, 2001) hace referencia a que el principio de legalidad tributaria consiste en que “ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite” (p. 31).

Principio de proporcionalidad.

Este principio se refiere a que los mexicanos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos.

Al respecto (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1995) expresa del principio de proporcionalidad:

... La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este

principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos... (p. 256).

(Andrea Sánchez, 1994) menciona que el principio de proporcionalidad “implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona” (Andrea Sánchez, 1994, citado por Carrasco Iriarte, 2001).

Principio de equidad.

Ante este principio subsiste la esencia que se debe de dar un trato igual a los iguales y desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir, cuando se establezca el pago de una contribución, esta debe pagarse de la misma manera por todos aquellos contribuyentes que se encuentren en la misma situación jurídica o de hecho establecida en la ley.

El autor (Margáin Manautou, 1967) dice que “un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación” (p. 109).

Y derivado de que muchas veces los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria manifiestan que se ven afectados por las situaciones que llegue a comprender una nueva imposición tributaria o que simplemente no reciben un trato igual de circunstancias, es por eso

que los legisladores a través de la jurisprudencia tratan de darle un sentido específico a las disposiciones que se aplican a los contribuyentes y así esclarecer o rectificar cualquier diferencia que conlleve alguna inconformidad por parte de los mismos.

Resulta importante por tanto para este principio, considerar los siguientes pronunciamientos de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para

conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional” (1997, tesis número 198).

Por tanto, en este principio constitucional debe quedar aclarado que la equidad en los contribuyentes se da cuando en una misma ley que impone alguna contribución específica, los mismos que estén dentro de la propia situación jurídica, tienen que recibir un tratamiento idéntico en cuestión de cómo acumulan sus ingresos, la forma en que la ley les permite realizar las deducciones autorizadas, la manera en que presentan sus declaraciones y los medios a través de los cuales cumplen con sus obligaciones, así como las fechas en las que deben realizar su contribución; y ante esto se podrá en dado caso dar una variación en la tarifa impositiva que les aplique, pues esto dependerá de acuerdo a la capacidad económica de cada uno de ellos.

Capacidad contributiva en el caso de salarios y actividades profesionales

La capacidad contributiva es la aptitud económica que tiene una persona jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de los recursos con los que cuenta.

(B. Villegas, 2000) menciona que “la capacidad contributiva, también llamada `capacidad de pago´ por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos” (p. 203).

En este sentido, la esencia de pagar impuestos debe ser siempre que aquél que tenga mayor capacidad económica contribuya en mayor medida al gasto público y aquél que posea una menor capacidad económica aporte de menor manera al mismo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de detallar y esclarecer este tema se ha pronunciado mediante la jurisprudencia sustentado diversos criterios respecto a la capacidad contributiva, uno de ellos por ejemplo nos dice que:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto" (1999, tesis P./J. 109/99, página 22).

Así, se entiende entonces que la capacidad contributiva debe ir en función de los ingresos netos que obtiene una persona y sus gastos básicos erogados para cubrir sus necesidades personales de subsistencia, es decir, la potencialidad económica de un contribuyente se debe medir por el ingreso que obtiene una vez disminuidos sus gastos necesarios para la obtención de

dicho ingreso. Por tanto cuando se le confiere al Estado la potestad tributaria para la imposición de contribuciones en las diversas actividades que realizan los gobernados debe identificarse plenamente la capacidad contributiva de los mismos, y no debe existir obligación de contribuir si no existe realmente dicha capacidad.

Para los regímenes de salarios y actividades profesionales que se encuentran regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), las bases para determinar su capacidad contributiva son distintas y por ello es importante conocer cada uno de los elementos que participan en la obtención de la misma.

En el caso de un asalariado su capacidad contributiva, es su ingreso neto, es decir, la base directa sobre la que paga el impuesto sobre la renta, ya que en este régimen no se tienen permitidas las deducciones, y sobre el ingreso neto que percibe se aplica directamente la tarifa impositiva.

Por el otro lado, para una persona que tributa en el régimen de actividades profesionales, su capacidad contributiva se determina si una vez restando al ingreso neto las deducciones autorizadas a las que tiene derecho, le da una renta sobre la cual pagar impuesto; y si sus deducciones son mayores a sus ingresos obtenidos, entonces no tendrá base gravable, y por lo tanto no tendrá capacidad económica para aportar al gasto público.

Esto se puede pensar que el legislador lo analiza de la siguiente manera, un asalariado por ejemplo sólo necesita aportar su trabajo, ya que el patrón es el encargado de proveerlo de las herramientas necesarias para que pueda desempeñar sus actividades para las cuales fue contratado, de acuerdo a las necesidades de cada empleo, es decir, el trabajador a primera vista no tiene que realizar ningún gasto para poder desarrollar directamente sus tareas encomendadas.

En cambio una persona que presta servicios profesionales independientes, al no tener un patrón directo y trabajar por su cuenta, nadie le aporta sus herramientas de trabajo, y podría tener que realizar alguna erogación necesaria que le permita desempeñar sus actividades de acuerdo a su ocupación, como por ejemplo, un escritorio, computadora, etc.

Cabe aclarar que estas manifestaciones se ilustran de manera sencilla, pues todavía se tienen que analizar otros aspectos fundamentales para determinar la base gravable de cada uno de ellos.

Para ejemplificar lo anterior, supongamos que ambos obtienen un ingreso mensual de \$10,000, para el asalariado en este caso se considera que dicho ingreso es su base gravable sobre la cual se aplica la tarifa impositiva y que muestra su capacidad contributiva para aportar al gasto público; para el prestador de servicios profesionales de ese ingreso, tuvo erogaciones en el mes por disminuir de \$8,000, aquí, a diferencia del asalariado, él tendrá una base gravable sobre la cual pagar impuestos del resultado de disminuir de los ingresos las deducciones permitidas del periodo, es decir, sobre los \$2,000 que le restan y que son para él la capacidad económica con la que cuenta para hacer frente a la carga pública.

Pero qué sucede cuando un prestador de servicios profesionales, tiene más deducciones autorizadas que ingresos cobrados en el mes, es aquí donde han surgido muchas inquietudes por parte de los contribuyentes cuando piensan que entonces no son aplicables al igual para uno y otro los principios constitucionales en que se fundamenta la ley, ya que se violentan dichos preceptos, pues si bien llega a suceder este caso, el prestador de servicios profesionales, no tendrá una renta gravable en el periodo y por tanto no posee de capacidad económica para aportar al gasto público.

A continuación se analizará cada uno de los elementos esenciales que son partícipes en la determinación de la base gravable para cada uno de estos contribuyentes, los asalariados y los prestadores de servicios profesionales, y así, visualizar de manera completa los motivos por los cuales el legislador al crear la LISR consideró dichos elementos y por qué reciben tal tratamiento fiscal cada uno de ellos.

Capítulo II

Ingresos por salarios

Elementos esenciales en la gravación de impuestos por salarios

En el aspecto fiscal, encontramos inmerso el campo de los contribuyentes asalariados, para los cuales, la LISR vigente los contempla en su Título IV, Capítulo I, del artículo 94 al 99. Y por eso para cualquier persona que se encuentre dentro de este régimen, o vaya a obtener ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, le es importante conocer las implicaciones que tiene el encontrarse en dicho precepto de la Ley.

A continuación se enlistan, los elementos esenciales para que exista la relación jurídico tributaria en la gravación de ingresos por salarios:

- Sujeto.- Son sujetos todas las personas físicas que presten un servicio personal subordinado.
- Objeto.- Gravar el ingreso obtenido por la prestación de un servicio personal subordinado.
- Base.- Se determina considerando las cantidades gravables y exentas por los ingresos que se obtengan por salarios.
- Tarifa.- Se aplica la tarifa del artículo 96 para los cálculos mensuales y la del artículo 152 para el cálculo anual de la LISR vigente.
- Época de pago.- El pago del impuesto será mensual y anual respectivamente.

Ingresos gravables

El ingreso gravable es aquella cantidad percibida materia de imposición tributaria y que está determinada de acuerdo a cada situación jurídica o de hecho en que se encuentre el contribuyente. Para el caso de salarios, y de acuerdo al artículo 94 de la LISR vigente, se consideran ingresos gravables obtenidos por la prestación de un servicio personal subordinado,

Los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Asimismo, para que exista una relación de trabajo personal subordinado, se debe conjugar el vínculo entre trabajador y patrón, que al respecto la legislación laboral enuncia lo siguiente,

- Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.
- Trabajo es toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio (Ley Federal del Trabajo, texto vigente, art. 8).
- Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores (Ley Federal del Trabajo, texto vigente, art. 10).

- Relación de trabajo es la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario (Ley Federal del Trabajo, texto vigente, art. 20).
- Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo (Ley Federal del Trabajo, texto vigente, art. 82).

Por tanto, para efectos de la LISR, de acuerdo al artículo manifestado, todo ingreso que se perciba por salarios se encuentra totalmente gravado y solamente la misma legislación contempla en algunos conceptos ciertas exenciones, las cuales abordaré más adelante. Asimismo, se considera que los ingresos que se establecen en dicho artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo, es decir el trabajador.

Ingresos que se asimilan a salarios

Conforme al propio artículo 94 de la LISR, se establecen como ingresos que se asimilan a salarios los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

Es decir, toda aquella cantidad obtenida por los trabajadores de la federación, el estado y sus municipios, así como las que perciban los miembros de las fuerzas armadas reciben el tratamiento fiscal igual que el del salario para la LISR.

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

Debido a que en las sociedades cooperativas no existen los salarios, sino que es un rendimiento el que se le da al socio por la aportación de su trabajo, y no existe una relación subordinada como tal, aquellas cantidades que perciban tanto los miembros de las sociedades cooperativas de producción y los de las sociedades o asociaciones civiles por concepto de los rendimientos o anticipos de las utilidades que genere la propia sociedad en cuestión, son consideradas como salario.

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

En esta fracción, la ley hace la aclaración que se entenderá que son servicios prestados preponderantemente, es decir, preferentemente, cuando los ingresos obtenidos en el año anterior representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente.

V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos del capítulo de salarios.

Para efectos de la LISR, no se define lo que es una persona física, pero de acuerdo a la jerarquía de las leyes en nuestro país y a lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5º al expresar que “a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”, de conformidad con el Código Civil Federal “la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley” (Código Civil Federal, texto vigente, art. 22).

Acorde al artículo 8 de la LISR, se entiende por persona moral, “las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación.”

VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos del capítulo de salarios.

VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

Ingresos no gravables

Se consideran ingresos no gravables por salarios, los obtenidos en bienes por los de servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores, ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Aquí se estudia el hecho de que si bien el trabajador recibe bienes para desempeñar sus actividades laborales, estos no se consideran como un ingreso gravable para él, ya que su empleador es el que le aporta dichas herramientas indispensables para la realización de su trabajo, y no se beneficia directamente de dichos recursos aportados ni modifica positivamente su patrimonio ni capacidad contributiva, pues son bienes que ocupará solamente para la realización de las actividades para las cuales fue contratado. En contrario sentido, si el trabajador llega a tener algún bien que le haya sido otorgado en un supuesto para el desempeño de sus actividades y la autoridad observa que no están de acuerdo a la naturaleza propia del trabajo, entonces podría presumir que se le considere como un ingreso gravable, salvo que demuestre lo contrario y se compruebe que efectivamente está siendo utilizado para desempeñar su trabajo.

Ingresos exentos

Como se mencionó con anterioridad, para efectos de la LISR, todo lo que sea salario se encuentra totalmente gravado, ahora bien, las exenciones que se enumeran a continuación son prestaciones obtenidas por las que no se pagará el impuesto sobre la renta:

- Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general sin exceder los mínimos señalados por la legislación laboral (estas prestaciones

mínimas son los 6 días de vacaciones, el 25% de la prima vacacional y los 15 días de aguinaldo de acuerdo a los artículos 76,80 y 87 de la Ley Federal del Trabajo respectivamente), así como las remuneraciones por tiempo extraordinario o prestación de servicios realizado en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, de acuerdo al límite establecido en la legislación laboral (para el tiempo extraordinario se toma en cuenta el límite establecido de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo en su artículo 66 que no pueden ser más de tres horas diarias ni de tres veces por semana).

Tratándose de los demás trabajadores, y sin que exceda los límites establecidos en la legislación laboral (arriba citados) y de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios, las remuneraciones por tiempo extraordinario y los servicios prestados en los días de descanso estarán exentos en un 50%.

- Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

Es decir, cuando el trabajador sufra un accidente de trabajo o padezca una enfermedad derivada del propio accidente y perciba una indemnización por dicha incidencia, estas cantidades se encontrarán exentas para el cálculo de su base gravable por salarios.

Para la legislación laboral, el patrón es el responsable directo de prevenir los riesgos de trabajo, y en caso de que se origine un suceso inesperado de trabajo, este deberá resarcir al trabajador por su padecimiento.

- Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las

provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, siempre que su monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente.

- Los reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.
- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- Los ingresos percibidos de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

La exención por previsión social se limita a que la suma de los salarios percibidos y la previsión social no rebase de siete salarios mínimos elevados al año, y si excede entonces sólo estará exento un monto de hasta un salario mínimo elevado al año. Aun así, dicha limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo elevado al año.

- Las aportaciones y rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del

Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores.

- Los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores (siempre que los mismos no excedan del 13% del salario del trabajador, ni de 1.3 veces el salario mínimo general elevado al año y la aportación de patrón y trabajador sea igual de conformidad con el artículo 27 fracción XI de la LISR).
- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
- Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos que se deriven de la separación en una relación laboral, así como los retiros de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la Ley del Seguro Social y los retiros de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro.
- Las gratificaciones por concepto de aguinaldo hasta 30 días del salario mínimo general del área geográfica del trabajador, las primas vacacionales y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos

señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

a) Los agentes diplomáticos.

b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.

c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.

d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.

e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

- Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.
- Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.
- Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de

ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia conforme a las leyes de seguridad social y a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Del análisis de los conceptos anteriores que se desprenden del artículo 93 de la LISR, se debe estudiar considerablemente el hecho de cuáles de ellos representan realmente un ingreso que afecte positivamente el patrimonio del trabajador y por ende su capacidad contributiva, ya que a mi consideración, algunos solo son erogados como consecuencia de la realización de una tarea encomendada por el patrón y que tienen que ver con las actividades que él mismo le pide desempeñar al trabajador, como son los viáticos. En cambio, se aprecia claramente que el legislador al establecer estas exenciones, valoró que las que representen una modificación considerable en el haber patrimonial del contribuyente trabajador, sólo tendrán una parte exenta, es decir, aquellas a las que les marca una limitante ya sea en salarios mínimos o de acuerdo a lo que señala la propia legislación laboral.

Retención mensual

Para el pago del impuesto por salarios, el contribuyente es el trabajador, pero el encargado de efectuar las retenciones del impuesto y enterar a la autoridad fiscal de dicha contribución es el patrón.

Así, la LISR en su artículo 96 establece que,

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Es decir, que al ingreso que obtenga el trabajador el patrón es el encargado de calcularle el impuesto que debe retenerle, dependiendo la periodicidad con que le pague por sus servicios, es decir, pudiendo ser por días, semana, quincena o mes; y conforme le pague su nómina el trabajador verá descontado su debida retención de impuesto sobre la renta. Una vez efectuado esto, de acuerdo al presente artículo, el patrón tiene la obligación mensual de enterar a la autoridad fiscal de dichas retenciones que le hace al trabajador y que son tomadas como un pago provisional a cuenta del impuesto anual que deba enterarse y pagarse en su debido momento.

La retención mensual que se le hace al trabajador será conforme a la tarifa que se establece en el artículo 96 de la LISR, pero si los pagos que realiza el patrón son como se menciona anteriormente por días, semana o quincena, la autoridad fiscal debe publicar conforme a la ley, aquellas tarifas que servirán de base para efectuar el respectivo cálculo de los ingresos del trabajador. Para el presente año, estas tarifas se encuentran publicadas en el anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 en su segunda sección.

Es importante señalar que al respecto de las retenciones, el Código Fiscal de la Federación, establece que en “el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención,

aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido” (Código Fiscal de la Federación, texto vigente, art. 6). Así, la obligación de enterar a la autoridad fiscal de las retenciones por parte del patrón al trabajador subsiste aun cuando este no le pague al trabajador o no efectúe la retención correspondiente del ingreso percibido por el trabajador.

Subsidio para el empleo.

Los contribuyentes que perciban ingresos por salarios y los trabajadores de la Federación, entidades federativas y municipios que obtengan remuneraciones y prestaciones que se asimilan a salarios de conformidad con la fracción I del artículo 94 de la LISR, tienen derecho a un subsidio aplicable contra el impuesto que tengan que pagar por sus ingresos, de acuerdo con el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013.

Dicho subsidio va en proporción a los ingresos que obtenga el trabajador y a la periodicidad de pago, es decir, conforme a las tablas que establezca la autoridad fiscal para pagos por día, semana, quincena o mensuales; pero estableciéndose a un límite mensual de ingresos de hasta \$7,382.33. Así, contra el impuesto que resulte a cargo para el trabajador, se le puede disminuir este subsidio, en dado caso que el impuesto resulte menor que el subsidio, la diferencia se la deberá entregar el patrón al trabajador, pero esta cantidad en ningún caso se considerará como un ingreso acumulable para el mismo ya que no se trata de una remuneración por su trabajo, sino un derecho establecido conforme a ley.

En el tema del subsidio para el empleo ha surgido como inquietud que este no va conforme al principio de proporcionalidad, ya que al aplicarse la tabla del subsidio se procede al

pensamiento de que a quien tiene mayor capacidad contributiva no se le ayuda, pues aquel contribuyente que obtenga ingresos superiores a los que se establecen como límite, ya no le aplicará dicho subsidio.

Y al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación contesta que,

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El subsidio al empleo tiene naturaleza de estímulo fiscal y, por ello, no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que éste no puede catalogarse como una contribución de las consignadas en el citado precepto constitucional...

... debiendo considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de aumentar sus ingresos disponibles a través del importe entregado en efectivo por ese concepto, en caso de que el subsidio al empleo sea mayor al impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el subsidio para el empleo se traduce en un impuesto negativo o en un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los cuales se dirige, corriendo a cargo del Estado, en virtud de que el fisco federal lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, no se violan los principios tributarios de equidad y proporcionalidad

previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución (Semana Judicial de la Federación, 2009, p. 734).

Cálculo mensual al trabajador.

Para el cálculo mensual que se le debe hacer al trabajador, una vez expuestos los elementos esenciales a considerar, se explica de la siguiente forma cómo procede su retención.

Ingresos totales

menos Ingresos exentos

igual a Ingresos gravados (base gravable)

menos límite inferior

igual a excedente

por tasa

igual a impuesto marginal

más cuota fija

igual a impuesto determinado

menos en su caso subsidio para el empleo

Fuente: elaboración propia.

Impuesto anual

En primera instancia para el cálculo del impuesto anual del trabajador, el patrón es el obligado a realizarlo, salvo que el trabajador:

- a) Haya iniciado la prestación de servicios personales subordinados con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o haya dejado de prestar servicios al patrón antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
- b) Haya obtenido ingresos anuales por los conceptos de salarios mayores a \$400,000.
- c) Comunique por escrito al retenedor que presentará declaración anual.

Con relación al artículo 97 de la LISR,

El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos por salarios en un año de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley. Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 96 de esta Ley.

Así, para el cálculo anual, del total de los ingresos se disminuyen los ingresos exentos y en su caso las deducciones personales (art. 151 LISR) que tenga el trabajador, el resultado así obtenido será la base gravable sobre la cual se aplicará la tarifa del artículo 152 de la presente ley, y además tienen como deducción adicional la que se menciona en el artículo 185 de ésta referente al estímulo fiscal por los depósitos que se efectúen en las cuentas personales especiales

para el ahorro, los pagos de primas de contratos de seguros por pensiones y la adquisición de acciones de fondos de inversión; y si en su caso resulta impuesto a cargo se disminuirá el subsidio para el empleo que le correspondió (suma de las cantidades mensuales que le hayan correspondido por subsidio) y el importe de los pagos provisionales efectuados.

Ingresos totales

menos ingresos exentos

menos deducciones personales

menos estímulo fiscal del art. 185 LISR

igual a base gravable

menos límite inferior (art. 152 LISR)

igual a excedente

por tasa

igual a impuesto marginal

más cuota fija

igual a impuesto anual determinado

menos subsidio para el empleo (suma de las cantidades que por cada mes le hayan correspondido)

menos pagos provisionales efectuados

igual a impuesto anual a cargo o saldo a favor

Fuente: elaboración propia.

Capítulo III

Ingresos por la prestación de servicios profesionales

Elementos esenciales en la gravación de ingresos por servicios profesionales

Para las personas físicas que se dedican a la prestación de servicios profesionales independientes su tratamiento fiscal se encuentra regulado conforme al Título IV, Capítulo II, Sección I, del artículo 100 al 110 de la LISR. Y como contribuyentes del impuesto sobre la renta tienen una relación jurídica con el Estado al tener la obligación de contribuir con dicho impuesto.

Los elementos que definen esta relación son:

- Sujeto.- Todas las personas físicas que presten servicios profesionales independientes.
- Objeto.- Gravar el ingreso percibido por la prestación de servicios profesionales independientes.
- Base.- Se determina considerando los ingresos gravables menos las deducciones autorizadas, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU) pagada, y en su caso las pérdidas fiscales anteriores que no se hubieran disminuido.
- Tarifa.- Se aplica la tarifa del artículo 96 sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija para los cálculos mensuales y la del artículo 152 para el cálculo anual de la LISR vigente.
- Época de pago.- El pago del impuesto será mensual y anual respectivamente.

Ingresos gravables

En el caso de las personas físicas que presten servicios profesionales independientes, el ingreso gravable se considera a la cantidad que perciben por desempeñar la actividad derivada de su profesión y que conforme a ley se encuentra sujeta a imposición tributaria, es decir, sus honorarios. De acuerdo al artículo 100, tercer párrafo, fracción II, de la LISR,

Son ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I del Título IV, es decir, que no estén considerados como ingresos por salarios.

El concepto como tal de servicio profesional independiente no se encuentra definido por la LISR, ni la legislación civil, ya que esta última sólo nos menciona que en la prestación de servicios profesionales “El que presta y el que recibe los servicios profesionales; pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos” (Código Civil Federal, texto vigente, art. 2606).

Así, se debe entender que los servicios profesionales van en contrario a lo que se entiende por salarios y sus elementos que lo caracterizan, es decir, en la prestación de un servicio profesional independiente no existe la subordinación, ya que primeramente el profesionista que es contratado para desempeñar una actividad específica a diferencia de un asalariado no recibe órdenes por parte del patrón, él desempeñará sus actividades de manera independiente y conforme a los procedimientos que considere; tampoco se establece un lugar de trabajo, pues él realizará sus tareas encomendadas en el lugar que considere más conveniente; ni se pacta un horario de trabajo pues al no existir el elemento de subordinación, el prestador de los servicios

personales independientes tendrá la capacidad de establecer y coordinarse en tiempos teniendo como único fin el cumplir con la actividad específica para la que fue contratado.

También se consideran como ingresos gravables por la prestación de un servicio profesional independiente:

I. Las condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor.

Esta fracción hace referencia a que si el prestador de servicios personales independientes, llega a obtener alguna cantidad proveniente del perdón de una deuda, la liberación o entrega de la misma, esta cantidad recuperada se considerará para él como un ingreso gravable que reciba el tratamiento fiscal conforme al capítulo de servicios profesionales de la LISR.

II. Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones.

III. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos al servicio profesional.

IV. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

Para este caso, cuando generalmente al prestador de servicios personales independientes se le encomienda alguna actividad a desempeñar que requiera gastos ya sea por viáticos, como alimentación, hospedaje o transportación, o algún otro concepto que sea necesario erogar para cumplir con su labor, si estas cantidades que se le entregan no son respaldadas con el respectivo comprobante fiscal correspondiente a nombre de quien le pide realizar dicha tarea, entonces significarán para él un ingreso gravable.

V. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.

VI. Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.

VII. Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.

VIII. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

IX. Los intereses cobrados derivados de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

X. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

XI. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad.

Los conceptos anteriormente citados se configuran de conformidad con el artículo 101 de la LISR, y representan para el prestador del servicio personal independiente ingresos gravables adicionales a considerar si se encuentra en la situación tal que le haga obtenerlos.

Deducciones autorizadas

Para la determinación de la base gravable para una persona física que obtiene ingresos por la prestación de servicios profesionales independientes, la ley le permite deducir de dichos ingresos percibidos los siguientes conceptos:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

Como se puede apreciar, este concepto se encuentra incluido tanto en la parte de los ingresos como en las deducciones que se le permiten al contribuyente, pues es tanto requisito el que se haya acumulado para poder deducirlo.

II. La adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

Aquí es importante aclarar que no son deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata con carácter de moneda nacional o extranjera.

III. Los gastos.

En esta deducción, el significado de lo que quiso expresar el legislador con el concepto de gastos queda muy vago, pues si bien no especifica qué debemos entender por gastos, conforme a los principios generales del derecho, donde la ley no distingue no hay por qué distinguir. Así que mientras se cumpla con el requisito que señala la ley de que el gasto sea estrictamente indispensable para la obtención de los ingresos propios a la actividad, se cuente con el comprobante fiscal correspondiente y se deduzca una sola vez, cualquier gasto que requiera el contribuyente para poder obtener los ingresos propios de su actividad podrá hacerse deducible.

IV. Las inversiones.

Para la deducción de las inversiones por activos fijos que realice el prestador de servicios profesionales se sujetará a las reglas conforme se marca para las personas morales del título II de la LISR mediante los porcentajes máximos autorizados que para cada bien fije la ley.

V. Los intereses pagados derivados del servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamos siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades empresariales y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por servicios profesionales.

Impuesto mensual

Un contribuyente que tribute conforme al capítulo de ingresos por actividades profesionales, tiene como obligación efectuar pagos provisionales mensuales que se le tomarán a cuenta del impuesto anual mediante declaración que presentará a más tardar el día 17 del mes siguiente al que obtenga el ingreso.

Para llegar a la base gravable sobre la cual se tiene que pagar el impuesto, la persona física que obtenga ingresos referentes a la prestación de servicios profesionales independientes, debe restar de los ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas que se analizaron anteriormente, correspondientes al mismo periodo de los ingresos y en su caso la PTU pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores pendientes de disminuir.

Una vez obtenida dicha base gravable, a ésta se le aplicará la tarifa establecida en el artículo 96 de la LISR, sumando las cantidades correspondientes al límite inferior, límite superior y cuota fija por cada uno de los meses del periodo que comprenda el pago provisional. Al respecto, la autoridad fiscal publica cada año en el Diario Oficial de la Federación, las tarifas aplicables actualizadas para el cálculo correspondiente del impuesto del profesionista independiente. Para el presente año, estas tarifas se encuentran publicadas en el anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 en su segunda sección.

Así, los pagos provisionales que se vayan efectuando mes con mes, se acreditarán contra el impuesto determinado para los meses posteriores, mismos que para la determinación del cálculo anual son tomados en cuenta a efectos de disminuir de dicho impuesto anual, los pagos que ya se realizaron anteriormente a la autoridad fiscal.

Cuando se preste un servicio profesional independiente a una persona moral, será obligación de la misma, retenerle al profesionista una parte del impuesto total a enterar, y al efecto, el artículo 106, último párrafo de la LISR define que,

Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes comprobante fiscal y constancia de la retención las cuales deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de esta Ley. El impuesto retenido en los terminas de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo.

Impuesto anual

Para efectos del cálculo del impuesto anual por la prestación de servicios profesionales independientes, la mecánica consiste en que de los ingresos obtenidos en el año calendario, se disminuyan las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo y el resultado será la utilidad fiscal, a la cual en su caso se le disminuirá la PTU pagada en el ejercicio, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores y las deducciones personales a que hace referencia el artículo 151 de la LISR. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la LISR; al igual que en el caso de los asalariados, podrán disminuir de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 152, el estímulo fiscal a que hace referencia el artículo 185 de ésta ley; y una vez determinado el impuesto a cargo se podrán disminuir del mismo los pagos provisionales efectuados en el ejercicio así como la retención realizada al contribuyente en caso de que los servicios profesionales independientes se hubieran otorgado a una persona moral.

Conclusiones

El ámbito fiscal de los asalariados y los prestadores de servicios profesionales en términos generales, presenta un tratamiento similar en cuestión de la tarifa impositiva que aplican para el pago de sus impuestos, ya que como se revisó anteriormente, ambos deben emplear la que va conforme al artículo 96 de la LISR.

A través de este trabajo, se expuso de manera específica cómo calcula tanto el asalariado como el prestador de servicios profesionales su impuesto, las deducciones que se tienen permitidas efectuar por parte de los servicios profesionales y los conceptos que son considerados ingresos exentos para los asalariados, así como los elementos clave que participan en la determinación de la base gravable sobre la que cada uno de ellos tendrá que contribuir al gasto público.

Como se planteó en el capítulo I de este trabajo, la idea de analizar las capacidades contributivas tanto de los asalariados como los servicios profesionales, es que existen inquietudes respecto a las mismas, ya que se piensa que se violentan los principios constitucionales al tener diferentes consideraciones en la determinación de su impuesto.

Existen dos vertientes para el estudio del tema principal de este trabajo, por un lado se entra en una disyuntiva, pues si bien la capacidad contributiva va en función de la aptitud económica de cada individuo para pagar impuestos, pareciera que del lado del régimen de salarios no se cumple con esta premisa, ya que aquí primero se le retiene el impuesto al trabajador, y después de ese ingreso que le quede tendrá que destinarlo para sus gastos correspondientes, y ver si efectivamente le alcanza para cubrir sus necesidades básicas.

Contrario al régimen de servicios profesionales donde primero se le da al contribuyente la oportunidad de cubrir sus necesidades primordiales, pues una vez que obtiene remuneración por la prestación de sus servicios, puede descontar las erogaciones que haya realizado durante el periodo y si es que tiene capacidad económica suficiente pagará impuestos. O si derivado de la disminución de aquellas erogaciones que tuvo que efectuar para poder obtener sus ingresos no tiene posibilidades económicas para soportar la carga pública, entonces dejará de contribuir en su deber como ciudadano.

Ahora bien, la segunda premisa y visto desde otro punto de vista, es que si bien se defiende la postura del principio de proporcionalidad no aplicable al régimen de salarios como en servicios profesionales, por otro lado más encaminado a lo que el legislador quiso plasmar al catalogar en distintos capítulos de la LISR a estos dos contribuyentes, es que se defiende el hecho de que el asalariado no tiene que hacer gastos necesarios para el desempeño de su trabajo puesto que el patrón es el que le aporta todos los recursos y herramientas necesarias para cumplir con su labor, a diferencia de un profesional independiente que tenga que comprar sus instrumentos y artículos necesarios para poder llevar a cabo su actividad profesional y así obtener sus ingresos que le permitan contribuir al gasto público.

También se expone el hecho de que mientras a los prestadores de servicios profesionales se les permite realizar deducciones en el cálculo de su impuesto, los asalariados tienen la facilidad de contrarrestar el efecto del impuesto que resulte a su cargo con la disminución del subsidio para el empleo que les corresponda.

Derivado de la exposición de estos dos puntos, primeramente mi crítica respecto a la capacidad contributiva de los asalariados es que efectivamente se violentan sus principios constitucionales en que está fundamentada su contribución al Estado, ya que aun cuando las tarifas impositivas son iguales para su régimen como para el de los servicios profesionales, el legislador no se detuvo ante el hecho de considerar la situación personal del asalariado, pues no solo es fijarse en los conceptos que se le consideren exentos para su ingreso gravable, sino también en aquellos gastos que tiene que efectuar para subsistir en lo personal o en lo familiar.

Es decir, al asalariado como contribuyente del impuesto sobre la renta también se le debe permitir efectuar las deducciones necesarias que requiera para su sustento personal o familiar, pues el hecho de que se le grave directamente sobre su ingreso y sin contemplar aquellas erogaciones que después tiene que efectuar para una calidad de vida adecuada conforme a la situación económica en que se encuentra el país, le reducen el tener un ingreso apropiado para hacer frente a sus necesidades y mostrar su condición real de la potencialidad contributiva de la que realmente goza.

Contrario a un prestador de servicios profesionales donde la medición de su capacidad contributiva va conforme a la renta gravable que le quede una vez que a sus ingresos se le disminuyan las deducciones a las que tuvo derecho.

Por tanto, considero que para la aportación impositiva que tiene que hacer un asalariado, se deberían ajustar las tarifas sobre las que se grava su ingreso conforme al verdadero nacimiento para él de su capacidad contributiva, la que es realmente de una vez obtenido su ingreso y disminuidos los gastos necesarios para subsistir, aquella que en verdad refleje su potencialidad económica como contribuyente del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, el otro punto importante que considera el legislador y que se vio en uno de los capítulos de este trabajo, sobre el cual establezco una crítica personal, es el hecho de que el subsidio para el empleo que se le permite aplicar al trabajador no se considere que violenta sus principios constitucionales en los que se fundamenta su deber de aportación al Estado. Puesto que el legislador argumenta que es más un estímulo fiscal que le da una facilidad de disminución o no pago al trabajador del impuesto que un derecho realmente otorgado. Además de que se perjudica nuevamente a los contribuyentes, pues éste sólo va aplicable a los trabajadores de menos recursos y por ende aquél que supuestamente tiene mayor capacidad contributiva no se le ayuda en este sentido, cuando ya se analizó que en este régimen en sí no se tiene bien contemplado el principio de capacidad contributiva para el contribuyente.

De los puntos antes expuestos, pienso que respecto de las consideraciones que tiene el legislador por una parte para el régimen de los asalariados y por otra para el régimen de los servicios profesionales, su capacidad contributiva entonces varía en función de lo que él ve como punto medular de dicho principio constitucional, pues así desde la creación de la ley y la pauta para ubicar a uno y otro contribuyente en distintos regímenes a pesar de que la tarifa impositiva es la misma, es el hecho que éste expresa que mientras uno debe allegarse de sus propias herramientas para la obtención de su ingreso, el otro tiene solamente que contribuir con su trabajo para la obtención de dicho ingreso, y así las bases directas sobre las que se grave para uno y otro contribuyente varían conforme la capacidad económica que se ve enfocada en la obtención de su ingreso neto.

Así, concluyo que derivado del estudio entre ambos regímenes es necesario modificar la legislación fiscal, y analizar efectivamente los puntos esenciales que delimitan en realidad la capacidad contributiva de estos dos contribuyentes, pues si bien los elementos que marca el

legislador en la gravación de los ingresos por uno y otro régimen, van en primera instancia destinados a esta premisa, no todos respetan los principios constitucionales en que se fundamenta la contribución al gasto público, y muchos menos se valora la real capacidad económica que goza el contribuyente, pues como lo mencioné anteriormente, al asalariado se le debe permitir hacer frente a sus necesidades diarias al poder disminuir aquellos gastos que le permitan tener una buena calidad de vida.

Y así, considerando estos puntos esenciales para los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal, entonces podrán tener certeza jurídica de que su obligación como ciudadanos de contribuir al gasto público está apegada a sus posibilidades económicas.

Referencias

- Andrea Sánchez, J. R. (1994). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- B. Villegas, H. (2000). *Manual de Finanzas Públicas*. De Palma.
- Calvo Ortega, R. (2007). *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*. Madrid: Civitas.
- Carrasco Iriarte, H. (2001). *Derecho Fiscal I*. México: IURE Editores.
- Carrasco Iriarte, H. (2003). *Derecho Fiscal II*. México: IURE Editores.
- Cisneros Farías, G. (2000). *La interpretación de la ley*. México: Trillas.
- Fernández Martínez, R. d. (1998). *Derecho Fiscal*. Distrito Federal, México: Mc Graw Hill.
- Guastini, R. (2003). *Estudio sobre la interpretación jurídica*. México: Porrúa.
- Jarach, D. (1943). *El hecho imponible*. Buenos Aires, Argentina.
- Margáin Manautou, E. (1967). *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. San Luis Potosí: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- Sánchez Vega, J. A. (s.f.). *Principios de derecho fiscal*.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1995). Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el art. 31 fracc IV constitucional. *7a Época(Tomo I)*, 256.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1999). Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. *Tomo X*, 22.
- Zambrano Brambila, H. (2009). *Interpretación jurídica tributaria*. México: Porrúa.
- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente*
- Ley Federal del Trabajo vigente*
- Código Civil Federal vigente*